

谈我国涉外税收发展战略

○王陆进

一个国家只有确立起同对外开放战略相适应的科学的涉外税收发展战略,才能有效地发挥对外开放中的涉外税收作用。本文拟在对对外开放战略的选择问题做简要论述的基础上,对我国的涉外税收发展战略作些探讨。

一、对外开放战略的选择

(一) 对外开放战略的基本类型

一般而言,对外开放战略主要有三类,即初级产品出口战略、进口替代战略、出口替代战略。

初级产品出口战略指的是发展中国家以本国廉价劳动力开发本国盛产的初级产品,出口换汇,再进口制成品的初级外向战略。这一战略对本国工业在国际上没有竞争力的国家较为适用,但它有着自身的严重缺陷,它必将导致本国经济结构的畸形化和整个经济发展水平长期落后的状况。

进口替代战略是指通过本国制造来替代进口制成品的战略。这一战略的优点是,它有利于建立起本国的制造工业和改变传统经济结构,如果处理得当还有利于增加国内工业部门的就业,并改善本国的国际收支状况。但由于进口替代战略的实行必须借助贸易保护政策,而日益受到自由贸易思潮的挑战,加之进口替代本身存在固有的不足,即妨碍国内产品的出口,不利于提高生产率,所以很多国家在实行一段时间以后,纷纷转向出口替代战略。

出口替代战略是指通过促进工业制成品的生产和出口来替代传统初级产品生产和出

口的战略,具体分为初级出口替代与高级出口替代。即以生产、出口普遍消费品为主和以生产、出口机器设备、电子仪器、机械工具以及一部分高技术产品为主。这一战略的优势在于,出口的大幅度增长,不仅可大大缓解发展中国家的外汇限制,改善其国际收支状况,并且对增加就业、提高经济效益和本国的国际竞争能力等都具有十分重要的意义。正因为如此,实行出口替代战略的发展中国家的数目在不断增加。当然,这一战略也有其缺陷,这就是它对国际经济的依赖性太强,并容易导致制成品进口国的贸易壁垒封锁。

(二) 我国对外开放战略的选择

当前,我国正在大力发展社会主义市场经济,并实行了全方位对外开放,面临加入世界贸易组织,经济国际化程度日趋提高。我国是一个发展中国家,客观上存在着很大一部分在国际竞争中需要加以保护的工业部门及其产品。因此,我国在选择实行出口替代战略时,必须分阶段实施。总的说来,在今后一个较长的时期内,我国都应选择实行进口替代与出口替代相结合的战略,如对轻纺工业制成品以及具有竞争优势的劳动密集型产品和传统出口产品,应实行出口替代,而对重、化工业部门及其产品,则必须采取必要的保护措施,强调实行进口替代,当然,对初级产品应实行加工出口。

需要指出的是,按照实行出口替代战略对本国工业部门及其产品提高国际竞争能力的要求,我国实行对外开放应当做到既注重

“引进来”，又强调“打出去”，也就是说不仅要积极吸引外资和引进国外先进技术，而且应大力促进企业开展境外投资活动，增强本国企业和产品的国际竞争能力。

二、我国确立涉外税收发展战略应当着重解决的几个问题

针对这些年来的涉外税收发展状况，笔者认为，我国在确立今后一个较长时期的涉外税收发展战略时，应当着重解决好以下几个问题：

第一，关于涉外税制确立的原则。

在80年代初期，我国确立涉外税制的原则可以概括为既要维护国家权益，又要有利于吸引外资和引进国外先进技术，但更强调后者，因而提出了税负从轻、优惠从宽、手续从简的要求。按照这些原则确立的涉外税制无疑大大促进了我国的对外开放和外商来华投资活动，具有非常积极的意义。但随着对外开放的逐步深入，我国有必要对确立涉外税制的这些原则作进一步的思考。首先，作为一个主权国家，注重有效行使税收管辖权对其纳税人征税具有特殊的意义，因而维护国家权益应成为确立涉外税制的第一原则，它是实施其他原则的前提。其次，我国正面临着十分艰巨的优化产业结构任务，这固然应通过大力调整民族工业经济体系来加以实施，但绝不可忽视利用外资在优化产业结构中的重要作用。我们知道，有效地利用外资在产业结构调整中起着很重要的作用，它有时甚至会对优化产业结构产生巨大的影响，而利用外资不当也会带来危害，它将导致一国产业结构的畸形发展。这就要求我国在确立涉外税制时应充分重视合理地引导外资流向，特别是在涉外税收优惠的运用上，更要体现国家的产业政策。最后，随着我国经济国际化程度的不断提高，涉外税制的确立还必须遵循国际惯例。

第二，关于“内外两制”问题。

“内外两制”即对内对外实行两套不同的

税制。在1994年税制改革之前我国整个税制表现为典型的“内外两制”格局，在1994年税制改革以后这种状况有所改变，但“内外两制”的格局仍然存在。我国确立今后一个较长时期的涉外税收发展战略无疑应当按照平等竞争的要求实现内外税制的基本统一。这自然提出了如何正确看待我国“内外两制”的问题。笔者认为，我国的“内外两制”是一个历史的产物，在我国实行对外开放的初期，它起了非常重要的作用，大大促进了我国的对外开放。然而，随着我国改革开放的逐步深入，“内外两制”已日益暴露出其弊端，在我国确立涉外税收发展战略时，取消“内外两制”势在必行。

第三，关于“以优惠促开放”的问题。

纵观我国对外开放的历程，我们走过的是一条“以优惠促开放”的道路。我国的对外开放每走出一大步，都相应制定了一套包括涉外税收优惠在内的优惠办法，因而也就形成了现行“经济特区——经济技术开发区——经济开放区——其他地区”这样一个多层次的涉外税收优惠格局。应当指出的是，它对于促进我国的对外开放起了很大的作用。但同时“以优惠促开放”的这一思想的指导下，我国出现了各地竞相提供涉外税收优惠的“优惠攀比”现象，这不仅导致涉外税收优惠混乱，弱化了涉外税收的法律效力，而且大大降低了涉外税收优惠的总体效果。值得注意的是，在我国不断扩大全方位对外开放格局的情况下，整个国民经济将呈整体开放性特征。如果我国仍按照这一思路确定涉外税收优惠，必然导致现行多层次的涉外税收优惠逐步拉平，其所需的政策目标难以实现，同时涉外税收在总体上又过于优惠，不利于维护国家权益。另外，涉外税收是一个国家投资环境的重要组成部分，在今后确立涉外税收发展战略时，我国仍然必须提供一定的涉外税收优惠，但应按照国际惯例适当减少层次性涉外税收优惠。

三、确立科学的涉外税收发展战略

我国确立科学的涉外税收发展战略就是要根据现行涉外税收实际情况，围绕对外开放战略，结合应当着重解决好的前述几个问题，拟定今后一个较长时期的涉外税收发展模式。

首先，应转变涉外税收观念，构建新的涉外税收体系。

在我国，一般认为涉外税收专指对外商投资企业和外国企业以及外籍人员的课税，即涉及外国人（法人和自然人）的课税。但实际上，我国客观存在着对本国人所取得的来自国外的应税收入的课税问题，如本国企业从境外取得的所得（到境外从事直接经营活动或没有从事直接经营活动但取得境外所得）应纳所得税，以及本国个人从境外取得的收入（直接到境外工作或没有直接到境外工作但取得境外收入）应纳所得税。这有着与我国通行涉外税收实践相类似的特点，即都是对我国开展国际经济技术合作交流活动的课税，只不过是两个不同的方面。按照国际通行的做法，一国对于开展涉外经营活动两个不同方面的课税，即对本国人到境外开展经营活动的课税和对外国人到本国开展经营活动的课税，都属于其涉外税收。我国应按照这种涉外税收观念构建新的涉外税收体系，并按照国际惯例来规范有关的税收立法规定。根据我国现阶段开展国际经济技术合作交流活动“既要鼓励引进来，又要促进打出去”的要求，我国对本国人境外经营活动课征的所得税可与涉及外国人的所得税采用基本统一的规定，如在居民身份的制定标准，税收抵免法的运用以及涉外税收优惠的提供等方面都规定相同的待遇。可喜的是，经过1994年税制改革，我国在个人所得税中已实现了涉外税收体系的规范化。但在企业所得税方面对我国境外企业所得的课税仍有待改进。

其次，要早日取消“内外两制”。

我国现行税制在有些方面尤其是在企业所得税和地方性税种方面仍采用了对内对外不同的课税规定，这与我国实行社会主义市场经济开展平等竞争的要求相悖。随着我国加入世界贸易组织，必然还面临着保护民族工业的问题，而“内外两制”所造成的内重于外的税负格局恰如南辕北辙。就世界各国的涉外税收实践来看，“内外两制”也是没有惯例可循的。因此，我国必须早日取消“内外两制”。我国取消“内外两制”所要解决的两个具体问题，第一是地方性税种的“内外两制”这比较容易通过深化税制改革尤其是积极推进地方性税种的改革来加以实施。第二是企业所得税的“内外两制”，这相对难一些。因为通常认为一是我国1991年才实现老的涉外企业所得税“两税合并”即形成统一的外商投资企业和外国企业所得税，时间不长，不宜作过快的变动；二是外商投资企业和外国企业所得税法及其实施细则中规定有大量税收优惠，这在短期内不能取消，也不适用于内资企业，因而统一立法比较困难。正因为如此，1994年税制改革对此采取了暂缓的办法。但笔者认为，这两个难点还是可以突破的。其一，“两税合并”的时间虽不长，然而这短短几年我国经济发展和改革开放变化很大，加上1993年起实施了税收征收管理法和新的财会制度，客观上需要调整外商投资企业和外国企业所得税，相信只要保持各项政策尤其是税收优惠的连续性，并不会给外商带来疑虑。其二，就统一立法所面临税收优惠问题的处理而言，在一个较长的时期内我国作为发展中国家都需要运用一定量的涉外税收优惠，因而只存在调整涉外所得税优惠的必要，但不可能完全取消各项税收优惠。

最后，要理顺涉外税收优惠。1. 关于对内对外统一企业所得税立法与保留必要的涉外企业所得税优惠问题。这可以采取基本立法与税收优惠立法相分离的模式来加以实

施。即对内对外统一适用基本立法,仅对外适用税收优惠立法。2. 关于适当减少涉外税收优惠问题。笔者认为,参照世界税制改革的新趋向和成功经验,我国应减少涉外税收优惠,以简化税制。3. 关于调整涉外税收优惠的导向问题。根据我国经济发展的实际情况,在今后一个较长的时期内应充分发挥涉外企业所得税优惠对于促进我国实现产业结构优化和其他目标的作用。这要求我国应在减少某些不必要的涉外企业所得税优惠的同时,形成产业导向型的税收优惠,即税收优惠的提供以贯彻国家产业政策为主要目标,适当兼顾其他目标。据此,我国应对投资于基础设施、基础产业和高新技术产业者提供最宽的税收优惠,兼及出口企业优惠,利用

外资优惠和境外企业优惠。4. 关于多层次地区税收优惠问题。我们知道,在全面对外开放的情况下,实行多层次税收优惠利少弊多,而且这在世界各国的涉外税收实践中也是没有惯例可循的。因此,今后随着我国全面对外开放,应基本取消这种多层次税收优惠,主要运用经济特区税收优惠和经济不发达地区税收优惠。需要特别指出的是,发展经济特区并采取特殊的税收政策是国际通行的做法,在调整涉外税收优惠时我国应按照这一国际通行的做法保留经济特区税收优惠,以更好地发挥其改革开放的“窗口”和“试验场”作用。

作者单位:厦门大学财科所

(责任编辑:陈黛斐)

涉外零散税收征管中 几个亟待解决的问题

◎李来熹

1994年开始实施的新税制是我国税收史上的一场重大革命,它对规范我国税制,确保国家财政收入的稳定增长,促进社会主义市场经济的健康发展,特别是对加强涉外零散税收征管等工作都起了积极的作用。但税制改革是一个浩繁复杂的系统工程,实践中也会遇到一些新情况,新问题,需要研究和完善。在涉外零散税收征管工作方面,目前还存在不少问题亟待研究解决。现将我们在征管工作实践中遇到的若干问题及其解决问题之对策分述如下:

一、涉外零散税收方面的文件急需整理

汇编。随着改革开放进程的不断推进,我国出台了一系列涉外零散税收的政策,其中不少文件已作废,还在执行的文件有若干条款也不再适用。尽管国家税务总局数次发文明确了废止文件的目录,但仍有不少文件尚待清理,这就给涉外零散税收政策的掌握增加了难度。因此建议国家税务总局迅速组织力量全面清理涉外零散税收政策文件,并将目前仍然适用的文件汇编成册,以解涉外零散税收工作的燃眉之急。

二、我国与有关国家签订的海、空运协定及其换文亦应尽快汇编成册。随着我国对